

# UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS  
POLÍTICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE DERECHO



## **“Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional adoptados en la Legislación Ecuatoriana”**

*Trabajo de Titulación: Monografía previa a  
la obtención del Título de Abogado de los  
Tribunales de Justicia de la República y  
Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales*

**Autor:**

Lisbeth Estefanía Espinosa Gálvez.  
C.I. 0706330719

**Director:**

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas.  
C.I. 0301504643

Cuenca – Ecuador

2017



## Resumen

Uno de los principales problemas que enfrenta el Derecho Tributario Internacional es el fenómeno conocido como Doble Imposición Internacional. Al hablar de Doble Imposición Internacional nos referimos a la situación según la cual una persona (natural o jurídica) por motivo de generar rentas en otro Estado diferente al de su residencia, se ve obligado a pagar tributos en más de un Estado a la vez.

Para evitar y eliminar esta problemática, se han propuesto medidas unilaterales y bilaterales que los distintos Estados pueden adoptar. Por una parte, las medidas unilaterales comprenden la iniciativa interna de cada uno de los Estados de introducir dentro de su legislación ciertos mecanismos que eliminen los efectos negativos de la doble tributación. Por otra parte, muchos países alrededor del mundo se han unido para crear convenios que permitan a los contribuyentes evitar la doble carga tributaria, a estas medidas se les denomina bilaterales o multilaterales porque involucran el consenso de varios Estados.

A su vez, la mayoría de países en el mundo han acogido ciertos métodos o mecanismos para combatir este fenómeno, siendo los más importantes el método de exención y el método de imputación con sus distintas modalidades.

El presente trabajo se enfatiza en el Convenio suscrito por el Ecuador con la Comunidad Andina de Naciones (CAN), del cual se deriva la Decisión 578; dicha Decisión constituye un avance significativo, pues contiene los lineamientos que los países miembros de la CAN deben seguir para evitar este fenómeno.

**Palabras claves:** Doble Imposición, Medidas, Métodos, Convenios, Decisión 578, Comunidad Andina de Naciones.



## Abstract

One of the main problems that the International Taxative Law is facing is the phenomenon known as the Double International Imposition. When we are talking about Double International Imposition, we are referring to the situation in which a person (natural or corporative) because of the generation of rents in another state that is different to the state of residence, he is obligated to pay taxes in more than one state at the same time.

To avoid and extinguish this problem, there are several unilateral and bilateral measures that the different states are able to adopt. In one side, the unilateral measures involve the internal initiative of each state about introducing in their legislation a series of mechanisms that can eliminate the negative effects of double imposition. On the other side, several countries around the world joined to create certain documents that allow contributors to avoid the double imposition, this measures are known as bilateral or multilateral because they involve the agreement of various states.

Therefore, the majority of countries around the world have adopted certain methods or mechanisms to fight this phenomenon, the most important are the exemption method and the imputation method with their variants.

The following monograph emphasizes the Agreement subscribed between Ecuador and the Comunidad Andina de Naciones (CAN), which the Decision 578 is derived; the aforementioned Decision constitutes a significant advance, because it contains the rules that the member countries need to follow in order to avoid this phenomenon.

**Key Words:** Double Imposition, Measures, Methods, Agreements, Decision 578, Comunidad Andina de Naciones.



## Índice

Resumen .....	2
Abstract .....	3
Dedicatoria .....	9
Agradecimiento .....	10
Introducción.....	11
<b>Capítulo I: El Fenómeno de la Doble Imposición Internacional .....</b>	<b>13</b>
1.1 Generalidades de la Doble Imposición Internacional.....	13
1.2 Concepto de la Doble Imposición Internacional.....	16
1.3 Elementos o Requisitos para que se configure la Doble Imposición .....	19
1.4 Causas y Efectos de la Doble Imposición Internacional .....	20
1.4.1 Causas .....	20
1.4.2. Efectos .....	20
1.5 Criterios de sujeción de la Doble Imposición tributaria internacional .....	21
1.5.1 Fuente .....	22
1.5.2 Residencia .....	24
1.5.3 Nacionalidad .....	25
<b>Capítulo II: Medidas y Métodos Para Evitar La Doble Imposición Internacional .....</b>	<b>28</b>
2.1 Concepto .....	28
2.2 Medidas Unilaterales .....	29
2.3 Medidas Bilaterales o Multilaterales. ....	30
2.4 Método de Exención. ....	32
2.4.1 Método de exención integral o simple .....	33
2.4.2 Método de exención con progresividad.....	33
2.5 Método de Crédito o Imputación.....	35
2.5.1 Imputación integral o el método de crédito tributario absoluto, el tax credit. ....	37
2.5.2 Imputación ordinaria o crédito tributario limitado.....	38
2.6 Método de deducción.....	40
2.7 Método implementado por la legislación tributaria ecuatoriana, específicamente por el Art. 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.....	41
<b>Capítulo III: Análisis de los convenios suscritos por el Ecuador para evitar la Doble Imposición Internacional .....</b>	<b>44</b>



<b>3.1</b>	<b>Convenio de la Comunidad Andina de Naciones en materia de doble tributación internacional.</b>	<b>44</b>
3.1.1	Referencia histórica del convenio firmado por el Ecuador con La Comunidad Andina de Naciones para evitar la doble tributación internacional.	44
<b>3.2</b>	<b>Principios de aplicación de los Convenios de Derecho Internacional en materia de Doble Imposición</b>	<b>46</b>
3.2.1	Principio de no discriminación	46
3.2.2	Principio de Procedimiento Amistoso	46
3.2.3	Principio de Intercambio de información	47
<b>3.3</b>	<b>Ventajas que tiene el Ecuador al haberse suscrito al Convenio de la CAN</b>	<b>48</b>
<b>3.4</b>	<b>Análisis de la Decisión 578 “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” de la Comunidad Andina de Naciones</b>	<b>49</b>
3.4.1	Ámbito de aplicación	49
3.4.2	Definiciones Generales	50
3.4.3	Jurisdicción Tributaria	53
3.4.4	Rentas provenientes de bienes inmuebles	54
3.4.5	Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales	56
3.4.6	Beneficios de las empresas	56
3.4.7	Empresas Asociadas o Relacionadas	58
3.4.8	Beneficios de empresas de transporte	60
3.4.9	Regalías	61
3.4.10	Intereses	61
3.4.11	Dividendos y participaciones	62
3.4.12	Ganancias de Capital	62
3.4.13	Rentas provenientes de prestación de servicios personales	63
3.4.14	Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	64
3.4.15	Pensiones y Anualidades	65
3.4.16	Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público	66
3.4.17	Impuestos sobre el Patrimonio	66
3.4.18	Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros	67
3.4.19	Consultas e información	68
3.4.20	Interpretación y Aplicación	70
3.4.21	Asistencia en los procesos de recaudación	71
3.4.22	Vigencia	72



3.5 Convenios suscritos por el Ecuador en los que se aplica el método de crédito tributario o imputación para evitar los problemas de la Doble Imposición Internacional .....	73
3.6 Convenios suscritos por el Ecuador en los que se aplica el método de la exención para evitar los problemas de la Doble Imposición Internacional....	74
Conclusiones.....	76
Bibliografía .....	80



Universidad de Cuenca

Cláusula de Licencia y Autorización para Publicación en el Repositorio Institucional

Liseth Estefanía Espinosa Gálvez, en calidad de autora y titular de los derechos morales y patrimoniales del Trabajo de Titulación, **"Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional adoptados en la Legislación Ecuatoriana"**, de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el Repositorio Institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 21 de noviembre de 2017

Liseth Estefanía Espinosa Gálvez.

C.I. 0706330719



Universidad de Cuenca  
Cláusula de Propiedad Intelectual

Liseth Estefanía Espinosa Gálvez, autora del trabajo de titulación, **“Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional adoptados en la Legislación Ecuatoriana”**, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Cuenca, 21 de noviembre de 2017

Liseth Estefanía Espinosa Gálvez.

C.I. 0706330719





## Dedicatoria

A Dios por las metas alcanzadas  
y por los sueños que se vuelven  
realidades.

A mis papitos por ser el pilar  
fundamental en mi formación  
académica y personal.

A mi novio por comprenderme,  
caminar a mi lado y soñar  
conmigo.



## Agradecimiento

A Dios Todopoderoso, por ser mi maestro, él que me ha dado la capacidad, la valentía y la fortaleza para que esta meta se hiciera realidad.

A mis papitos Luis Espinosa y María Elena Gálvez, por ser los promotores de mis sueños, gracias a ellos por cada día confiar y creer en mí, por desear y anhelar lo mejor para mi vida, por cada consejo y cada una de sus enseñanzas, que me han convertido en una mujer de bien, ustedes son una bendición de Dios.

Al Doctor Tiberio Torres por su orientación, tiempo, conocimientos, persistencia, paciencia y motivación, que han sido fundamentales para concluir este trabajo de investigación.

A mi novio Marco Ortega por haberme apoyado en todo momento, por sus consejos, por la motivación constante a lo largo de mi carrera universitaria, pero más que nada por su amor incondicional.



## Introducción

---

Dentro de la evolución de la economía mundial y el desarrollo de la globalización, la humanidad ha buscado nuevas formas de expandir sus operaciones comerciales e incrementar sus rentas; es así que, tanto personas naturales como jurídicas han optado por la expansión internacional de sus negocios, de manera que las rentas ya no provienen únicamente del Estado de residencia de las personas naturales o jurídicas, sino también de diversas partes del mundo.

Sin embargo, esta expansión del mercado no solo conlleva ventajas, sino también origina diversos problemas que pueden afectar la economía de los contribuyentes. Uno de los problemas más frecuentes es el fenómeno de la Doble Imposición. Debido a esto, los Estados han unido esfuerzos para implementar medidas tanto internas como internacionales para eliminar los perjuicios que la Doble Imposición ocasiona a los contribuyentes.

Estas medidas para evitar la Doble Imposición se dividen en 3 categorías: unilaterales, bilaterales y multilaterales. Dentro de las medidas unilaterales encontramos la normativa interna que cada Estado propone para la solución de este fenómeno; a su vez, dentro de las medidas bilaterales y multilaterales encontramos los tratados internacionales adoptados por el acuerdo de dos o más países.

Tanto las medidas unilaterales, como las bilaterales y multilaterales contienen los denominados métodos para evitar la Doble Imposición, los cuales son herramientas que permiten al contribuyente evitar que una misma renta sea sometida a imposición en más de un Estado a la vez.

En el caso ecuatoriano, el artículo 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno constituye una medida unilateral adoptada por nuestro país, debido a que determina un método según el cual las rentas sometidas a imposición en un país extranjero deben estar exentas de imposición por parte del Estado ecuatoriano.



A su vez, el Ecuador ha aplicado medidas bilaterales y multilaterales a través de la suscripción de Convenios para Evitar la Doble Imposición con diversos países alrededor del mundo. Dentro de estos Convenios se prescriben técnicas o métodos que presentan variaciones, por lo que no existe un método único utilizado por el Ecuador. Los métodos contenidos en los Convenios son dos: método de exención y método de crédito o imputación, con sus respectivas modalidades.

El Convenio de la Comunidad Andina de Naciones se ha constituido como el principal referente del esfuerzo colectivo que los países de la Comunidad Andina han propuesto para unificar la legislación internacional e incentivar la inversión extranjera dentro de estos países. Asimismo, la Decisión 578 derivada del Convenio de la CAN, constituye el marco jurídico fundamental con que cuenta el Ecuador y los países miembros para la solución de este problema.

El presente trabajo se desarrollará a través de tres capítulos: En el primer capítulo se abordará las generalidades, elementos, causas y efectos que engloban al fenómeno de la Doble Imposición. Dentro del segundo capítulo se presentará un análisis de las medidas y métodos propuestos por la doctrina para evitar la Doble Imposición. Finalmente, el tercer capítulo estará enfocado en los Convenios que ha suscrito el Ecuador para evitar la Doble Imposición, los principios de Derecho Internacional que lo rodean y un análisis exhaustivo de las reglas establecidas en la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones.



## CAPÍTULO I

# EL FENÓMENO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

---

### 1.1 Generalidades de la Doble Imposición Internacional

El principal problema con el que se enfrenta el Derecho Internacional Tributario es la Doble Imposición Internacional, por lo que se considera imprescindible centrar la atención sobre este tema, estudiando su surgimiento y presupuestos para su existencia, sus dificultades y las soluciones que se han propuesto para solventar dicho fenómeno.

Es necesario que se produzca un conflicto entre las diferentes potestades tributarias de los Estados, ya que su simple coexistencia no es un factor desencadenante de la Doble Imposición. El conflicto se motiva por el hecho de que los Estados asumen posiciones diferentes en cuanto a los criterios de atribución de potestad tributaria, entendida ésta como “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción” (Montaño, 53)

El Dr. Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León afirma que en el Derecho Tributario moderno no puede hablarse ya de “poder tributario”, sino de “potestad tributaria” (Ruiz de Castilla, 55). Sin embargo, indistintamente del término que se utilice, lo que está en juego es el contenido de la facultad legislativa del Estado. Que se hable de poder o potestad sólo se refiere a la capacidad normativa que tiene un Estado para crear, modificar y extinguir tributos.

Haciendo referencia a los principios generales del Derecho Internacional, cabe recalcar que aún no existe un principio de Derecho Internacional general que prohíba expresamente la Doble Imposición Internacional, como una existencia lesiva y negativa. Esto implica la necesaria elaboración, estudio y suscripción de



Convenios entre los Estados interesados y que han sido afectados, con la finalidad de evitar esta problemática. Inclusive, en el supuesto de que existiese ese gran principio general de derecho, ello no impediría que fuesen también necesarios Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición, ya que este fenómeno es complejo y técnico en alto grado, requiriendo pues, una clara reglamentación que inspire seguridad jurídica en pro de los intereses particulares y de las arcas nacionales. Se debe hacer mención de que las arcas nacionales es una frase hipotética; que se refiere básicamente al dinero que el gobierno dispone, para todos los gastos del país (es la acumulación de los impuestos que todos pagamos y que el gobierno utiliza para los gastos que genera el país).

Generalmente, los Convenios o Tratados Internacionales, independientemente de cual sea la materia que regulen, bien pueden contener cláusulas de naturaleza tributaria. A su vez, existen otros tipos de Convenios, estos sí específicamente tributarios, como los Convenios que regulan los impuestos aduaneros y los Convenios que se inclinan a evitar la Doble Imposición Internacional.

Adicionalmente, Carlos López establece que:

En los Estados existen también normas de carácter interno tendientes a evitar o atenuar los efectos de la Doble Imposición Internacional, que entran en acción y son aplicables a falta de un tratado internacional suscrito y ratificado por las partes. (López, 118)

Cesar Montaña explica de manera práctica las implicaciones del fenómeno de la Doble Imposición bajo los siguientes términos:

Tomando en cuenta que la Doble Imposición Internacional se suscita en los casos en que por el mismo hecho imponible se debe tributar en dos Estados distintos, podemos señalar que en este fenómeno concurren diversos puntos de relación entre los contribuyentes y los Estados, así, es dable que un sujeto, residente en determinado Estado contratante, deba tributar en éste por sus rentas mundiales, y después, si este mismo sujeto



obtiene rentas en el extranjero, tributará por las mismas, además, en el Estado en donde las devengó. Es decir, por lo ganado en un Estado distinto del de su residencia, deberá tributar en dos Estados distintos, configurándose el fenómeno de la Doble Imposición Internacional. (Montaño, 55)

Por su parte, José Troya explica cuáles son los impuestos que pueden dar lugar al fenómeno de la Doble Imposición:

La Doble Imposición con mayor frecuencia se produce sobre los ingresos o renta y sobre el patrimonio de las personas, sin perjuicio de que también estemos frente a problemas de Doble Imposición respecto de los impuestos indirectos. (Troya, 35).

Es decir, que una persona puede verse afectada no solo por lo que gane o produzca, sino también por los impuestos asociados a los bienes o servicios que consume y que no están relacionados a su capacidad contributiva. Este fenómeno se ha ampliado también al campo de los impuestos a los consumos y a las ventas, derivados del comercio, de exportación e importación de bienes, a consecuencia de la expansión de los mercados y también de los procesos de integración económica en los diversos Estados.

Con la finalidad de eludir esta clase de inconvenientes, por razones de justicia, política económica y política fiscal; los Estados para impedir un resultado perjudicial son llamados a la suscripción de Convenios Internacionales, que pueden ser multilaterales, o sino bilaterales que son de menor alcance.

Los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición, por regla general, se elaboran siguiendo los modelos o esquemas de organismos internacionales.



## 1.2 Concepto de Doble Imposición Internacional

Ibáñez introduce el tema con una breve explicación del fenómeno al enunciar lo siguiente:

En más de una ocasión las personas físicas y jurídicas, cuando han realizado operaciones internacionales, ven afectados sus intereses por las diferentes jurisdicciones fiscales de los países en los que desarrollan sus actividades, ocasionando la aplicación a un mismo sujeto pasivo de impuestos iguales sobre la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo, por el Estado en donde radica su residencia fiscal y por los Estados en los que realiza sus actividades, lo que da como resultado el fenómeno de la Doble Imposición Internacional. (Ibáñez, 961)

La definición que se refleja en la parte introductoria de la presentación del texto del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) del año 1977, expresa que:

El fenómeno de la Doble Imposición Jurídica Internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo (Instituto de Estudios Fiscales, s.n) .

Teodoro Rinsche y Hernán Molina, nos ilustran manifestando que:

La Doble Imposición se manifiesta en la concurrencia de dos o más potestades fiscales en la exacción de un mismo hecho imponible, es decir, cuando una misma facultad contributiva se utiliza por uno o más poderes fiscales distintos en el ejercicio y aplicación de sus respectivos gravámenes. (Rinsche, 13)





Montaño agrega lo siguiente:

Todas las personas que se encuentran dependiendo económicamente de un Estado están compelidas al pago de impuestos, so pena de ser obligadas a ello en forma coactiva por parte de la administración tributaria correspondiente. Se podría decir que la relación del impuesto se construye en el lugar mismo en donde se genera el hecho imponible, pero si el contribuyente posee pertenencia económica en dos o más Estados puede cada Estado considerarlo como un contribuyente de su país, teniendo como antecedente -en este caso- a un único fenómeno económico que originará dos obligaciones tributarias en diferentes Estados a cargo del mismo sujeto (Montaño, 57)

No es fácil encontrar una definición idónea de Doble Imposición Internacional, pocos autores han sido los que han logrado descifrar todas sus posibles implicaciones para proporcionarnos un concepto de fondo que no se detenga en cuestiones superficiales.

Para Edwin Seligman, quien es citado por Rinsche y Molina, "la Doble Imposición en su más simple significado, denota la reiterada imposición de la misma persona o de la misma cosa". (Seligman, citado por Rinsche y Molina, 13). Esta concepción es excesivamente superficial y falta de profundidad, por lo que ha merecido la crítica de estudiosos de la materia.

Más imperioso en definir a la Doble Imposición Internacional es el tratadista Jaime Ross, quien establece:

Ocurre una doble (o múltiple) imposición internacional cuando varios titulares del poder tributario independientes (sujetos de la imposición), en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie (Ross, 32)



Bastante similar es la definición de Arturo Sampay, que es citado por Cesar Montaña Galarza, quien entiende por doble tributación “a la situación que experimenta un sujeto sometido en virtud de leyes fiscales de dos Estados, al mismo impuesto, por el mismo objeto y en el mismo período” (Montaña, 59)

Por su parte, Herrán Ocampo, en su tesis de la Doble Imposición Internacional, intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de derecho de gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo. Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados (Herrán, 18)

Concluyendo esta parte, me permito citar una noción bastante singular y puedo decir que una definición de Doble Imposición Internacional muy precisa y ajustada al ámbito jurídico tributario es la que nos manifiesta Cesar Montaña Galarza cuando menciona:

Así, la Doble Imposición consiste en la aplicación por parte de dos o más Estados de un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso. Es decir, condicionantes para la existencia de Doble Imposición son que en caso concreto se vea involucrado el mismo sujeto pasivo, que haya unidad de objeto, de impuesto aplicado, de lapso y diversidad de poderes tributarios. (Montaña, 59)



### 1.3 Elementos o Requisitos para que se configure la Doble Imposición

Según Mogens Rasmussen, el fenómeno de la Doble Imposición es “The fact that two states (in certain cases, more than two States) tax the same taxpayer on the same income (or capital)”. (Rasmussen, 2). El concepto que nos otorga el autor es muy claro y sencillo, interpretando de manera literal, decimos que la Doble Imposición es cuando dos o más Estados exigen a un contribuyente a pagar un impuesto derivado de un mismo hecho generador sobre el mismo ingreso.

En la definición anteriormente citada podemos enfatizar tres elementos esenciales que dan lugar a la Doble Imposición. El primer requisito es que debe haber dos Administraciones Tributarias. El segundo requisito que deducimos bajo la definición, es que debe ser el mismo ingreso; y el último requisito, debe tratarse de un mismo contribuyente, ya sea persona natural o jurídica.

Héctor Villegas nos da a conocer cuatro requisitos para que exista una Doble Imposición, los cuales son:

- a) IDENTIDAD DEL SUJETO GRAVADO. El destinatario legal del tributo debe ser el mismo.
- b) IDENTIDAD DE HECHO IMPONIBLE. El gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones.
- c) IDENTIDAD TEMPORAL. La imposición doble o múltiple debe ser simultánea.
- d) DIVERSIDAD DE SUJETOS FISCALES. La Doble Imposición puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional, en países con régimen federal de gobierno (Doble Imposición interna totalmente ajena al derecho internacional tributario), o de dos o más autoridades en el orden internacional. (Villegas, 613).



En consecuencia, se puede interpretar según lo manifestado en la doctrina, que deben existir los siguientes requisitos para que se origine la Doble Imposición: deben estar involucrados dos o más sujetos activos, un mismo ingreso, un mismo sujeto pasivo individualizado y determinado, dentro de un mismo año fiscal o un mismo período tributario; y finalmente, un hecho imponible idéntico o similar sin importar el nombre sino la naturaleza del impuesto.

## **1.4 Causas y Efectos de la Doble Imposición Internacional**

### **1.4.1 Causas**

- La Doble Imposición nace en el momento de interpretar de manera diferente, las variadas leyes tributarias de los Estados.
- Los criterios de fuente y residencia no son iguales, debido a que las retenciones se pueden hacer en el Estado donde proviene el ingreso (fuente) y en el Estado donde se domicilia el contribuyente (residencia) generando la Doble Imposición.
- La Jurisdicción Tributaria de los Estados establece qué criterio utilizará para determinar cuáles rentas serán gravadas en su Estado y cuáles no.
- Los Estados pueden emplear diversos criterios de vinculación, un país considera a un extranjero residente si permanece un determinado tiempo en su territorio mientras que el otro país también le considera residente por haber nacido ahí.

### **1.4.2. Efectos**

- La existencia de una carga tributaria que no es equitativa ni justa para el inversionista extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad.
- La reducción del crecimiento económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en un obstáculo al libre flujo de capitales entre los países.



- El aumento de operaciones intermedias realizadas a través de países considerados paraísos tributarios, con el fin de reducir o evadir la imposición fiscal.

### **1.5 Criterios de sujeción de la Doble Imposición Tributaria Internacional**

Algunos autores clasifican los distintos sistemas de sujeción en tres categorías principales: la nacionalidad, la residencia o domicilio, y la fuente; es decir circunstancias de orden personal y de índole económica. Sin embargo desde otro punto de vista podríamos simplemente categorizar de acuerdo a dos criterios: personales y reales. El criterio personal hace mención al grupo de residencia con las variantes que puedan permitir incluir el de la nacionalidad, y además incluye al criterio de la renta mundial, entendido como aquel que agrupa tanto el criterio de nacionalidad, como el de domicilio. Por otra parte, tenemos el criterio real, el cual se refiere a la fuente y el vínculo que existe entre la riqueza y el territorio del Estado.

Dentro del ámbito tributario, cada Estado declara su soberanía de acuerdo al poder que tiene para crear y hacer cumplir su propio sistema tributario. Existen distintos criterios utilizados por los Estados para someter a las personas a su poder tributario. La preferencia de uno u otro criterio de sujeción es una elección soberana que le corresponde exclusivamente a cada Estado conforme a sus intereses políticos y económicos.

Las relaciones financiero-crediticias internacionales dan lugar a varios criterios de sujeción para realizar la tributación, estos son: la fuente, la residencia y la nacionalidad; lo que indica que no todos los Estados están obligados a usar el mismo criterio para evitar la Doble Imposición Tributaria y en algunas ocasiones pese a usar la misma denominación estos no son definidos de igual manera, entonces cada Estado tomando en consideración su soberanía, determina su concepto para cada uno de los criterios.



Los criterios que doctrinariamente se utilizan son designados como "criterios de sujeción del hecho imponible".

### 1.5.1 Fuente

De acuerdo con lo establecido por la doctrina se entiende como criterio de la fuente, cuando el Estado grava la renta conforme a la fuente territorial donde la misma se origina. Es decir, grava todas las rentas que se originan dentro del propio Estado independientemente del lugar donde se paguen o de la nacionalidad o residencia del contribuyente.

La definición de Villegas en referencia a la fuente se fundamenta en que:

Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde los fondos que la componen tienen nacimiento. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad (Villegas, 615)

Como nos explica comprensiblemente Villegas, los contribuyentes que residen o están domiciliados en terceros países en el que tienen la fuente productora de la renta, deberán pagar los impuestos derivados de ingresos obtenidos en el país donde se generó dicha renta, es decir, en el país de la fuente.

Es oportuno remitirnos a lo que contempla la legislación ecuatoriana acerca de la fuente. El artículo 8 de la LORTI establece de manera taxativa cuales son los ingresos que perciben ecuatorianos o extranjeros y son considerados como fuente ecuatoriana. Conjuntamente el artículo fija una serie de reglas para determinar a los ingresos que perciban los contribuyentes que se califiquen obtenidos en fuente ecuatoriana:

1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no



residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el



Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;

9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador;

10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador” (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno)

### 1.5.2 Residencia

En conformidad con el criterio de la residencia la doctrina determina que el Estado grava todas las ganancias originadas en cualquier lugar del mundo en la medida que sean obtenidas por sujetos residentes en el Estado que las recauda, esto en cierta medida puede afectar en más de una ocasión al mismo sujeto, encontrándose sujeto a las residencias que pueda ostentar, independientemente de cual sea la fuente y la nacionalidad.

El Art. 4 numeral 1 del modelo de Convenio de la OCDE, define y prescribe ciertos preceptos para determinar la residencia de una persona:

A efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales (Convenio OCDE)

De acuerdo con el modelo de Convenio de la OCDE, la residencia de una persona se define según lo que determine la ley interna de un Estado. En consecuencia de los diferentes criterios que establezca cada Estado para





determinar la residencia, puede ocurrir que un mismo individuo verifique los preceptos de residencia en dos o más Estados, dicho fenómeno es identificado por Roy Rahatgi como la doble residencia de un sujeto pasivo.

Según Rahatgi, los Estados utilizan diferentes mecanismos para determinar a un sujeto pasivo como residente y expresa que:

Los mecanismos más utilizados por los Estados son: “Prueba de la presencia física” y la “Prueba de hechos circunstanciales”. La prueba de la presencia física trata sobre la estadía de una persona dentro de un Estado de manera continua o no. Los Estados que utilizan la “prueba de la presencia física” generalmente establecen como regla la estadía de 183 días (Rohatgi, 352)

Sobre la prueba de hechos circunstanciales, Rohatgi menciona que:

Los hechos y circunstancias de la estadía en un país son usualmente utilizados para determinar la residencia fiscal de las personas naturales. Éstos incluyen consideraciones tales como el centro vital de intereses, los lazos familiares, el mantenimiento de una cosa o la disponibilidad de una acomodación para vivienda, la residencia familiar, etc. (Rohatgi, 355)

El inciso tercero del Art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, determina la siguiente regla para determinar la residencia de una persona, en este caso, persona física en el Ecuador:

Se entiende que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo (Reglamento de Aplicación LORTI)

### **1.5.3 Nacionalidad**

Doctrinariamente se define al criterio de la nacionalidad, al que se impone a los nacionales de un Estado independientemente de su residencia y de la fuente



donde se produzca la actividad, este se aplica afectando a todos los nacionales cuando provenga de capitales colocados dentro y fuera de su territorio.

Dentro de las diferentes ramas del Derecho encontramos a la nacionalidad, con distintas connotaciones. Por ejemplo, El Art.6 de nuestra Constitución comprende a la nacionalidad de la siguiente forma:

Todas las ecuatorianas y los ecuatorianos son ciudadanos y gozarán de los derechos establecidos en la Constitución. La nacionalidad ecuatoriana es el vínculo jurídico político de las personas con el Estado, sin perjuicio de su pertenencia a alguna de las nacionalidades indígenas que coexisten en el Ecuador plurinacional. La nacionalidad ecuatoriana se obtendrá por nacimiento o por naturalización y no se perderá por el matrimonio o su disolución, ni por la adquisición de otra nacionalidad (CRE)

Dentro de una diferente concepción, y de manera generalizada el Derecho Civil se refiere a la nacionalidad como “un atributo de la personalidad, lo cual es elemento nato del sujeto de Derecho” (Medina, 575)

Dentro de una tercera perspectiva, encontramos a la nacionalidad constituida como derecho esencial, universal y fundamental del ser humano, tal como nos expone el Art. 20 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos:

1. Toda persona tiene derecho a una nacionalidad.
2. Toda persona tiene derecho a la nacionalidad del Estado en cuyo territorio nació si no tiene derecho a otra.
3. A nadie se privará arbitrariamente de su nacionalidad ni del derecho a cambiarla. (CIDH)

Muchas legislaciones han adoptado a la nacionalidad de los contribuyentes como criterio para someter a imposición o ejercer su potestad recaudadora. De tal manera nos explica César Montaña Galarza: “En este caso las leyes tributarias aplicarían a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad de un



país, sin importar el lugar de residencia, el domicilio, ni el lugar en el cual se obtienen los ingresos” (Montaño, 106)

Generalmente los Estados exportadores de capital suelen emplear el criterio de la nacionalidad para que a través de este, se puedan gravar los hechos imponible ocurridos en el extranjero, siguiendo al contribuyente donde quiera que vaya. Por el contrario, los Estados receptores de capital suelen utilizar el criterio de la fuente para poder recaudar un mayor importe con total independencia de la nacionalidad o residencia del sujeto que obtiene la renta.

Es facultativo de cada Estado establecer que elemento utilizará, si el de la fuente, la residencia o el de nacionalidad, pero en cualquiera de los casos se gravará lo obtenido por el individuo independientemente de cual sea el lugar donde se origine la renta. No se puede generalizar diciendo qué criterio es mejor o peor, cual es más eficaz o menos eficaz. Se debe analizar cada caso en particular ya que cada Estado utiliza el criterio que más le favorece en sentido económico y tributario, además así evitará perder ingresos fiscales.



## CAPÍTULO II

# MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

---

### 2.1 Concepto de las medidas y los métodos para evitar la Doble Imposición Internacional

El autor Juan Fernando Corona nos proporciona un concepto claro y preciso de las medidas para evitar la Doble Imposición, las cuales son aquellas que “responden a la manera de aplicar las técnicas o mecanismos de orden tributario (es decir, los métodos que veremos posteriormente) que se aplican para evitar el problema de la Doble Imposición” (Corona, 239)

Ahora bien, específicamente haciendo referencia a los métodos, el autor ibérico Clemente Checa González, considera que los métodos para evitar la Doble Imposición son el corazón o la matriz de los Convenios de Derecho Internacional sobre la materia. El autor indica que, “Los métodos para evitar la Doble Imposición Internacional, constituyen la auténtica respuesta a este problema” (Checa, 160)

En concordancia con el autor, los métodos para resolver la problemática de la Doble Imposición en la fiscalización internacional, son considerados como la herramienta y la técnica para poder contrarrestarla.

El autor Luis María Romero Flor define los métodos para evitar la Doble Imposición Internacional como:

Aquellas técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar el problema de la Doble Imposición, a través de delimitar aquellos hechos que van a generar la exigibilidad de tributos, y conseguir con ello el efecto de que quede únicamente sometido a imposición en un único



Estado, renunciando a gravarlo, de forma absoluta o parcial, el otro Estado. (Romero, 208)

Según Marlene Díaz:

Los métodos para aliviar o evitar la doble tributación consisten, en esencia, en establecer la forma en que se tratarán fiscalmente aquellas rentas que pueden llegar a ser objeto de imposición en dos o más países, esto es, aquellas medidas que responden a la manera de aplicar las técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar la Doble Imposición, todo ello enfocado no a la renta en sí, sino a las consecuencias y tratamiento fiscal de tal riqueza. Según la forma en que tales métodos sean adoptados, los mismos pueden ser de carácter unilateral o pactado, según sean adoptados a nivel interno de cada Estado, de manera unilateral, o sean producto de acuerdos o pactos celebrados entre los Estados. (Díaz, 38)

## 2.2 Medidas Unilaterales

Como las define Guerreño, quien es citado por Díaz de Bernal:

Las medidas unilaterales son introducidas en la legislación de cada país en su sistema normativo fiscal interno con el fin de prevenir o disminuir la Doble Imposición Internacional. Generalmente con tales normas el Estado de residencia trata de evitar o limitar los efectos producidos por la doble tributación respecto de sus residentes (Guerreño, 39)

Además Cesar Montaña Galarza nos ilustra estableciendo que:

Uno de los métodos que están al alcance de los Estados para atenuar o evitar la Doble Imposición Internacional y quizás el más utilizado, ha sido el que cada Estado introduzca en su legislación sea ésta nacional o interna, las medidas tendientes a impedir que se produzca el expresado



fenómeno. Estas medidas reciben el nombre de "unilaterales" porque son adoptadas por cada país a su sola iniciativa (Montaño, 86)

Se debe prestar importancia al hecho de que las medidas unilaterales no resultan factibles en su aplicación cuando existen Acuerdos o Convenios específicos suscritos con otro u otros Estados, ya que los tratados de carácter internacional prevalecen frente a la ley interna de cada país; en este sentido, su aplicación se genera en los casos en que no existen Acuerdos o Convenios firmados al respecto de la Doble Imposición.

Por lo regular los métodos unilaterales para la eliminación de la Doble Imposición Internacional se reducen principalmente a dos: el método de exención o reparto y el método de imputación o de crédito fiscal.

“La diferencia esencial entre ambas medidas radica en que los métodos de exención apuntan a la renta, mientras los métodos de crédito apuntan al impuesto” (Atchabahian, 2003).

Ahora bien, resulta necesario observar que estos métodos también pueden consagrarse en los convenios o tratados internacionales al momento de fijarse los criterios a seguir por los Estados contratantes.

### **2.3 Medidas Bilaterales o Multilaterales.**

Romero Flor se refiere a las medidas bilaterales o multilaterales de la siguiente manera: “Serán aquellas por las que dos o más Estados, a través de Tratados Internacionales, tratan de común acuerdo hacer frente a la Doble Imposición Internacional” (Romero, 205)

La doctrina aconseja que la solución para atenuar o eliminar la Doble Imposición Internacional debe nacer de los concernos o tratados internacionales. Cuando la solución tiende a construir una red de relaciones tributarias entre países con diferente nivel de desarrollo, que



tiendan a su progreso económico y social, son preferibles con amplitud los tratados bilaterales (Montaño, 87)

Los métodos de naturaleza bilateral o multilateral han gozado de un desarrollo y efectividad superior. Este pronunciado desarrollo se debe en gran parte al interés que le han brindado las distintas organizaciones mundiales en miras de poder lograr una adecuada dotación de Convenios y pactos en cada uno de los Estados. Además, los lineamientos de estos pactos han sido plasmados de acuerdo a criterios homogéneos constituyendo la vía más efectiva para evitar la doble tributación.

Históricamente, la creación de la Comisión Económica y Financiera de la Sociedad de Naciones (originada en 1920) se ha constituido como referente y punto de partida en el tratamiento jurídico de estos temas. El desarrollo internacional a través de diversos comités y proyectos, ha fomentado la concientización mundial sobre la urgencia en la eliminación de la Doble Imposición Internacional, a tal punto en el que organizaciones gubernamentales (como la ONU, la OCDE y la Unión Europea) y no gubernamentales (como el Instituto de Derecho Internacional y la Cámara de Comercio Internacional), consideran como tema clave dentro de sus reuniones el tratamiento de esta problemática.

Los Convenios referentes a la Doble Tributación, buscan disminuir la excesiva carga tributaria a la que podrían estar sometidos los inversionistas extranjeros al realizar operaciones comerciales dentro de un determinado país. El hecho de que un Estado viabilice la aplicación de Convenios que reduzcan los efectos negativos de la Doble Tributación Internacional, hace que el inversionista extranjero se sienta mejor motivado a establecer relaciones comerciales.

Los Estados gozan de total libertad al escoger el método que van aplicar ante el surgimiento de la Doble Tributación; no obstante, la gran mayoría optan por aplicar el modelo de convenio de la OCDE, permitiéndose a los Estados elegir entre el método de exención y el método de imputación con sus diversas modalidades.



Los métodos fundamentales que son acogidos en los diferentes Convenios Internacionales, se pueden categorizar en dos grandes grupos: el método de exención y el método de imputación. Independientemente del mecanismo utilizado, los Estados pueden introducir las variantes que más crean convenientes al momento de seguir las direcciones de los Convenios. De esta manera, queda a elección de los Estados determinar las reglas específicas de cómo se efectuará la exención, o los criterios para calcular la deducción.

Los mencionados métodos permiten incorporar cláusulas que ostenten optimizar las relaciones tributarias entre los Estados suscriptores de los Convenios, para de esta manera incentivar la inversión en Estados en vías de desarrollo. Además, persiguen la cooperación entre Estados para combatir la evasión tributaria y el fraude.

De acuerdo a Torres Silva se establece que es importante diferenciar, según los Tratados o Convenios sean bilaterales o multilaterales, ya que:

Estos últimos (multilaterales) implicarían normas originadas por un poder supranacional. Los convenios multilaterales respecto a los bilaterales, pueden resolver problemas que en ocasiones quedan sin respuesta adecuada en el estrecho marco de los convenios entre dos Estados; no obstante ello, ambos tipos de normas de Derecho Internacional responden a una misma fuente y participan de idénticos objetivos. (Torres, 129)

## **2.4 Método de Exención.**

Los autores Ester Borderas y Pere Moles, en su libro de Derecho Tributario Internacional, ofrecen un enfoque general sobre el método de exención explicando: “Según este sistema la renta se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes. Así, los demás países renuncian a la percepción del impuesto” (Borderas, 53)

De acuerdo a la acepción propuesta por Montañó:





Tiene que ver con el perdón que otorga el país exportador de la inversión, del impuesto a la renta al contribuyente respecto de los ingresos que perciba en el exterior. Es así que se faculta al país receptor de la inversión para que sea el titular del derecho a cobrar los impuestos que correspondan de conformidad a su legislación nacional. Los países gravan las rentas obtenidas en su territorio y perdonan en forma total o parcial las que se obtengan en el extranjero. Si ocurre una exención total, el mecanismo traduce la aplicación del principio de la fuente (Montaño, 87)

#### **2.4.1 Método de exención integral o simple**

Los autores Borderas y Moles definen a la exención integral o simple señalando lo siguiente: “Se dejan exentas las rentas de fuente extranjera sin integrarlas en la base imponible del contribuyente en el país de residencia” (Borderas, 55)

En esencia, el método de exención integral se basa en que las rentas o el patrimonio, obtenidos en el Estado de la fuente, no se tienen en cuenta en ningún momento sobre la tributación en el Estado de residencia del contribuyente. En conclusión, el Estado de residencia renuncia de forma total a gravar las rentas originadas en otro país.

#### **2.4.2 Método de exención con progresividad**

De acuerdo a este método, el Estado de residencia toma en cuenta las rentas que provienen del Estado de la fuente, es decir, las rentas declaradas exentas, pero únicamente con el objeto de calcular el tipo impositivo que sólo se aplica a las rentas que no están exentas (es decir las obtenidas en el Estado de residencia y no a las que provienen del Estado extranjero donde se originan)

De acuerdo a Cesar Montaño,

En la aplicación de este método el Estado de residencia podrá tomar en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efecto de determinar los tipos de gravamen a aplicar a las rentas o al patrimonio no exentos. Este

método para evitar la Doble Imposición se denomina de Exención con aplicación de la progresividad del impuesto (Montaño, 131)

Vicente Ferrer Grau, en el libro La Fiscalidad Internacional, nos explica la exención con progresividad de la siguiente manera:

Si bien, la renta de fuente extranjera queda fiscalmente exenta en el Estado de residencia, es añadida al resto de la renta del contribuyente con el fin de determinar los tipos de gravamen aplicables al resto de la renta en el citado Estado (Ferrer, 18)

Es decir, el Estado de residencia considera los ingresos sometidos a imposición en el Estado de la fuente, exclusivamente para establecer la tarifa aplicable en relación a dichos ingresos que fueron obtenidos en el extranjero.

A través de un ejercicio práctico sobre la aplicación del método de exención con progresividad para evitar la Doble Imposición, Ferrer y García nos presentan el siguiente caso:

	<i>País de Origen</i>	<i>País de Residencia</i>
<i>Renta</i>	500.000	4.000.000
<i>Tipo impositivo</i>	20%	<i>Hasta 3.000.000 ..... 15%</i> <i>Exceso sobre 3.000.000 y hasta 4.000.000 ..... 20%</i> <i>Exceso sobre 4.000.000 ..... 30%</i>

*Solución:*

*País de Origen:*      *Base Imponible = 500.000*  
                               *Cuota = 500.000 x 20% = 100.000*

*País de Residencia: Base Imponible (Total) = 4.000.000 + 500.000 = 4.500.000*  
                               *Cuota = 3.000.000 x 15% = 450.000*  
                               *1.000.000 x 20% = 200.000*  
                               *500.000 x 30% = 150.000*  
   *800.000*

*TME (Tipo medio efectivo de gravamen) = 800.000 / 4.500.000 = 0,1777*  
*BI = 4.000.000*  
*Cuota = 4.000.000 x 0,1777 = 710.800*



En el cuadro podemos identificar la manera operativa del método de exención con progresividad.

Observamos que el contribuyente fue sometido en el país de la fuente al pago del impuesto a renta dentro de una tarifa del 20% de 500,000 dólares, lo cual equivale a un impuesto a pagar de 100, 000 dólares. El país de la residencia del contribuyente, bajo la aplicación del método de exención con progresividad, realiza el siguiente cálculo:

Se incluye el ingreso obtenido por el contribuyente en el Estado de la fuente para determinar la tarifa aplicable al resto de la renta.

Primeramente se realiza la sumatoria del resultado que se obtenga del porcentaje (tarifa) del monto base, en el caso expuesto: 15% de 3'000,000, más el resultado del porcentaje aplicado al restante, en el caso el 20% del restante 1'000,000 unidades, y finalmente, el exceso del monto que determine la tabla, cuyo resultado es 500,000.

El resultado de la sumatoria de las tres operaciones se divide para el total de ingresos; entonces, el resultado de esta división es la tarifa que se aplicará.

Dicha tarifa se aplica a los ingresos obtenidos en el país de la residencia, sin incluir los ingresos en el Estado de la fuente, ya que estos únicamente fueron incluidos para determinar la tasa aplicable.

## 2.5 Método de Crédito o Imputación

“El método de crédito tributario, método creado por el sistema jurídico anglosajón, es el método con mayor utilización por las legislaciones tributarias para combatir el fenómeno de la Doble Imposición” (Calderón, 397)

El método a tratar está contemplado como herramienta para combatir el fenómeno impositivo tanto en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas y en el Modelo de Convenio de la OCDE.



Según Mauricio A. Plazas Vega, catedrático y jurista experto en Derecho Tributario, define al método de crédito tributario de la siguiente manera: “Consiste en que el país exportador de la inversión concede al contribuyente un descuento equivalente a los impuestos que pague en el exterior con motivo de la realización de rentas fuera del país” (Plazas, 423)

El autor define a dicha técnica sin mayores complicaciones, entendemos que el método de crédito tributario faculta al contribuyente a realizar un descuento en el país de residencia por ingresos que fueron sometidos a imposición en el otro Estado o en el Estado de la fuente.

Dentro de una misma concepción sobre el método a tratar, Calderón Carrero manifiesta que:

El sujeto activo que le establece somete a imposición al contribuyente por su renta (o patrimonio) mundial, pero permite que éste deduzca de su cuota tributaria el impuesto foráneo análogo que ha sido exaccionado en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible (Calderón, 397)

En palabras algo más complejas, Calderón señala al igual que Plazas Vega, que el Estado de residencia del contribuyente (el cual obtuvo ingresos sujetos a imposición en un país extranjero), permite al sujeto pasivo que se deduzca la cuota pagada por motivo de un impuesto generado por el mismo hecho imponible.

Luis María Romero Flor lo explica de la siguiente manera: “el Estado de residencia va a gravar todas las rentas obtenidas por el sujeto pasivo tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente, permitiéndole deducir el impuesto paga en el Estado de la fuente” (Romero, 215)

A decir de Héctor Villegas:

Este sistema es una atenuación del principio del domicilio o residencia, si tomamos en cuenta que cada país grava la totalidad de las rentas, ya sea que se produzcan dentro, como fuera de su territorio, pero se acepta que



los impuestos pagados en el extranjero por rentas allí producidas se deduzcan de los impuestos totales” (Villegas, 383)

Debemos prestar atención que para que este método pueda ser aplicado es primordial que los impuestos de ambos países sean idénticos en su naturaleza y que la cantidad que el sujeto pasivo pretenda deducir haya sido efectivamente pagada en el país de la fuente.

### **2.5.1 Imputación integral o el método de crédito tributario absoluto, el tax credit.**

La primera de las modalidades es la denominada imputación integral o el método de crédito tributario absoluto, (o tax credit por su denominación en inglés).

Calderón expresa que “Ésta modalidad del método se clasifica como absoluto o íntegro, ya que el Estado de residencia reconoce al contribuyente la deducción total del impuesto pagado en el Estado productor del ingreso.” (Calderón, 398)

Luis Romero Flor expresa que la imputación integra es

El mecanismo a través del cual, el país de residencia va a permitir al sujeto pasivo deducir totalmente (sin ningún tipo de delimitación) el impuesto pagado en el país de la fuente. La consecuencia de esta variante es que si el impuesto satisfecho en el país de la fuente es mayor que el impuesto a pagar en el país de la residencia, este último estará obligado a devolver el exceso al contribuyente, es decir, le concederá un crédito fiscal (de ahí su denominación) (Romero, 215)

En definitiva, es cuando se deduce la totalidad del impuesto satisfecho en el Estado de la fuente.

Podemos ejemplificar de manera práctica este método de la siguiente manera:

Una persona percibe un total de ingresos de 100.000 dólares en el año. De esos 100.000, los 20.000 fueron obtenidos en el extranjero. En el país de residencia



la tarifa del impuesto a la renta es 25%, y en el extranjero la tarifa por los ingresos percibidos en ese lugar es del 30% (en este caso sería el 30% de 20.000, igual a 6.000).

Si no existiere este método para eliminar la Doble Imposición, esta persona pagaría en su país de residencia un impuesto del 25% sobre todos los ingresos, es decir sobre la totalidad de los 100.000, por tanto pagaría 25.000 dólares.

Por lo tanto, en el método de imputación total, todo el valor del impuesto pagado en el exterior se imputa al pago del impuesto en el país de la residencia. Es decir, de los 25.000 dólares, restaríamos los 6.000, quedando un saldo de 19.000 a pagar.

### **2.5.2 Imputación ordinaria o crédito tributario limitado**

El Estado de residencia concede la deducción del impuesto pagado por el contribuyente en el Estado de la fuente, sin exceder la tasa del mismo impuesto en el primer Estado. En otras palabras, el Estado de residencia faculta al sujeto pasivo a deducir hasta el monto o tasa que determina su legislación interna, es decir, hasta el monto que tributaría si dicho ingreso fuese obtenido en ese Estado (Calderón, 398)

Para Ferrer:

El importe de la deducción no puede exceder de la parte del impuesto del país de residencia. En otras palabras, se compensan los impuestos pero en aquellos casos en que el país de la fuente aplica un impuesto superior al del país de residencia del contribuyente. El exceso no es objeto de compensación ni por deducción ni por devolución. (Ferrer, 18)

A través de un ejercicio práctico sobre la aplicación del método de imputación limitada para evitar la Doble Imposición, Ferrer y García nos plantean el siguiente cuadro:



	<i>País de Origen</i>	<i>País de Residencia</i>
<i>Renta</i>	500.000	4.000.000
<i>Tipo impositivo</i>	20%	30%

*Solución:*

*País de origen: Base imponible = 500.000*

$$\text{Cuota} = 500.000 \times 20\% = 100.000$$

*País de residencia: Base Imponible (Total) = 4.000.000 + 500.000 = 4.500.000*

$$\text{Cuota} = 4.500.000 \times 30\% = 1.350.000$$

$$\begin{array}{r} (-) \text{ *Crédito fiscal} = \quad 100.000 \\ \hline 1.250.000 \end{array}$$

*\*Crédito fiscal: Se elige la cantidad menor entre:*

- $A = 100.000$
- $B = 500.000 \times 30\% = 150.000$

De acuerdo con el cuadro, en el método de imputación limitada o parcial, solo puede deducirse un valor de impuesto equivalente al que los ingresos en el extranjero habrían generado si se hubiesen obtenido dentro del país. En el ejemplo, habría entonces que aplicar sobre los 500.000 dólares que se generaron en el país de la fuente, no el valor que allá se paga de impuesto (20%), sino el valor que ese mismo monto habría pagado aquí en el país de residencia (30%). Es decir, 500.000 dólares, por el 30% (tarifa en país de residencia), que nos da 150.000.



## 2.6 Método de deducción

Para efectos de conocimiento general sobre los métodos implementados por las diferentes legislaciones para evitar o combatir el fenómeno de la Doble Imposición, analizaremos de manera muy superficial el método de la deducción.

La definición que nos proporciona los autores Ferrer y García sobre dicho método es la siguiente:

Consiste en deducir el impuesto extranjero de la base imponible del impuesto en el país de residencia (a diferencia del método del crédito fiscal o de imputación, donde la deducción del impuesto extranjero es sobre la cuota tributaria del país de residencia del contribuyente) (Ferrer, 19)

	<i>País de Origen</i>	<i>País de Residencia</i>
<i>Renta</i>	500.000	4.000.000
<i>Tipo impositivo</i>	20%	30%

*Solución:*

*País de origen:*     *Base imponible* = 500.000  
*Cuota* = 500.000 x 20% = 100.000

*País de residencia:* *Base imponible (Total)* = 4.000.000 + 500.000 – 100.000 = 4.400.000  
*Cuota* = 4.400.000 x 30% = 1.320.000

*Solo se compensan:* 100.000 x 30% = 30.000

*Existe Doble Imposición Internacional por un importe de:* 70.000 (100.000 – 30.000)





Es preciso indicar que, a pesar que pudiesen existir otros métodos en relación a las técnicas o herramientas para evitar la Doble Imposición en los ordenamientos jurídicos en el mundo; en el presente trabajo de investigación es importante señalar específicamente cuales son los métodos con mayor eficacia en los sistemas tributarios y, en especial al sistema tributario ecuatoriano. Logramos identificar el uso de los métodos que utiliza nuestra legislación, los que emplea en los Convenios de Derecho Internacional, estos son: el método de crédito tributario y el método de exención, ambos en sus distintas modalidades.

## **2.7 Método implementado por la Legislación Tributaria Ecuatoriana, específicamente por el Art. 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno**

Habiendo abordado las generalidades referentes a los métodos unilaterales y bilaterales propuestos por la doctrina para evitar el fenómeno de la Doble Imposición, es necesario hacer mención a la medida unilateral que ha sido adoptada por la legislación ecuatoriana.

Al remitirnos a los antecedentes históricos referentes a la medida unilateral adoptada por el Ecuador, podemos denotar una serie de cambios. En un primer momento, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada el 22 de Diciembre de 1989, de acuerdo con su artículo 48, determinaba el siguiente lineamiento a seguir sobre las rentas obtenidas en jurisdicciones ajenas al país:

**Art. 48 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno :** Sin perjuicio de lo establecido en Convenios Internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador.



Es evidente que la legislación ecuatoriana adoptaba el método de imputación integral, debido a que permitía deducir el impuesto pagado en el país de origen siempre que este crédito no exceda el valor que hubiese correspondido pagar si se tributaba en Ecuador.

El método de imputación integral fue aplicado hasta la entrada en vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Suplemento 242 del Registro Oficial el 29 de diciembre de 2007. La mencionada ley significó un importante cambio en el método utilizado sobre las rentas obtenidas en los países extranjeros. Por motivo de la reforma planteada por esta ley, el art. 49 de la actual LORTI menciona lo siguiente:

**Art. 49 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:** Tratamiento sobre rentas del extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente.

Del texto normativo podemos evidenciar el uso del método de exención integral sobre las rentas obtenidas en un país extranjero, haciendo mención especial a la no aplicabilidad del mencionado método cuando las rentas han sido obtenidas en los denominados paraísos fiscales. Se debe entender como paraíso fiscal al territorio dentro un país en donde los inversionistas extranjeros y empresas internacionales, pueden hacer sus operaciones monetarias, sin que estas tengan una carga tributaria (pago de impuesto muy alto) en el mayor de los casos, ninguna.

El diccionario de administración y finanzas de Jerry Martin Rosenberg define los paraísos fiscales como “países con leyes fiscales muy favorables para el establecimiento de la residencia legal de las personas físicas o jurídicas que quieren pagar menos impuestos.” (Rosenberg, 213)



Básicamente, dentro de un paraíso fiscal, mientras los ciudadanos y empresas residentes en el propio país están obligados al pago de sus impuestos como en cualquier otro lugar del mundo, los extranjeros gozan en la mayoría de los casos, de una exención total, o al menos una reducción considerable de los impuestos que deben pagar.

En miras a propiciar una correcta aplicabilidad de la norma, el Art. 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario establece determinadas reglas. El inciso primero de la norma establece que:

**Art. 136 Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Inc. 1:** Sin perjuicio de lo establecido en Convenios Internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas.

El mencionado artículo reafirma que la legislación vigente adopta el método de exención integral. En resumen de las demás reglas del artículo, hace referencia a que no es aplicable dicha medida cuando las rentas sean provenientes de paraísos fiscales y de regímenes de menor imposición, o cuando dichas rentas fueron exentas en el Estado de la fuente, en tales casos, aplica el método de crédito tributario.

Por lo anterior expuesto, es indudable que el Estado ecuatoriano ha adoptado como medida unilateral la exención integral o simple, siendo este el método que actualmente se debe aplicar de acuerdo a la legislación tributaria interna.



## CAPÍTULO III

# ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS SUSCRITOS POR EL ECUADOR PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

---

### 3.1 Convenio de la Comunidad Andina de Naciones en materia de Doble Tributación Internacional.

El principal convenio firmado por el Ecuador para evitar la Doble Tributación es aquel que mantiene con los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

El 26 de mayo de 1969, cinco países sudamericanos (Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú) firmaron el Acuerdo de Cartagena, con el propósito de mejorar, juntos, el nivel de vida de sus habitantes mediante la integración y la cooperación económica y social.

De esa manera, se puso en marcha el proceso andino de integración conocido, en ese entonces como Pacto Andino, Grupo Andino o Acuerdo de Cartagena. (Comunidad Andina de Naciones, s.n)

#### 3.1.1 Referencia histórica del Convenio firmado por el Ecuador con La Comunidad Andina de Naciones para evitar la Doble Tributación Internacional.

El 26 de Mayo de 1969 en la ciudad de Quito, los países sudamericanos de Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia y Chile se suscribieron al Acuerdo de Integración Subregional Andino o Acuerdo de Cartagena (Conocido como Pacto Andino). Entre los propósitos del convenio se encontraba el mejoramiento del nivel de vida de sus habitantes a través de la integración y la cooperación que conlleva al desarrollo económico y social de sus países; enmarcados bajo los principios de solidaridad, justicia, igualdad, democracia y paz.



En 1973 Venezuela se adhirió al Acuerdo de Cartagena, pero en el año 2006 dejó de pertenecer a éste, debido a su oposición de la firma de los acuerdos de libre comercio que tuvieron Perú y Colombia con los Estados Unidos. De igual manera, en 1976 Chile se separó del Grupo Andino, el cual es conocido hoy en día como la Comunidad Andina de Naciones.

Actualmente la Comunidad Andina de Naciones está integrada por Perú, Bolivia, Ecuador y Colombia, y cuenta con Argentina, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay como Estados Asociados.

El 30 de Junio de 1972, los países que conformaron el Pacto Andino o Acuerdo de Cartagena dieron paso a la expedición de la Decisión 40 denominada “Aprobación del convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión”, la cual fue aprobada por el Ecuador mediante Decreto Ley No. 932, el 29 de agosto del mismo año.

La Decisión fue aplicada por casi 33 años, sin someterse a revisiones para hacerla más dinámica y actual, y no permitía la participación e interacción de los Países Miembros. Por este motivo, se la calificó como desactualizada, rudimentaria y por lo tanto era necesaria su modificación.

Posteriormente, el 4 de Mayo del 2004, la Comunidad Andina de Naciones adoptó la Decisión 578 denominada “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”, la cual deroga tácitamente la Decisión 40.

En definitiva, se puede decir que la Decisión 578 (la cual actualmente se encuentra en vigencia) constituye un avance en el medio subregional andino, que ha permitido llevar el tema de la lucha contra la Doble Tributación del nivel multilateral internacional al supranacional, por lo que supera a la Decisión 40; y rige a partir del primer día del ejercicio fiscal, es decir, vigente desde el 1 de enero del 2005.



## **3.2 Principios de aplicación de los Convenios de Derecho Internacional en materia de Doble Imposición**

### **3.2.1 Principio de no discriminación**

De acuerdo a Cesar Montaña Galarza, este principio

Consiste en que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se hallen en iguales condiciones esencialmente respecto de la residencia. (Montaña, 114)

Este principio establece que los Estados poseen la potestad tributaria de gravar las rentas que se obtienen dentro de su territorio, sin tomar en cuenta la nacionalidad o residencia del contribuyente.

En esencia, un mismo gravamen o impuesto se aplicará indistintamente de que se trate de residentes o no residentes dentro de un territorio determinado.

Asimismo, este principio brinda la garantía de que al momento de realizar una inversión, el Estado no va a alterar su política para obligar al inversionista extranjero a pagar más impuestos que los que residen en dicho Estado.

### **3.2.2 Principio de Procedimiento Amistoso**

Cesar Montaña, sobre el principio de procedimiento amistoso se refiere de la siguiente manera: "Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio mediante un acuerdo amistoso." (Montaña, 115)



De acuerdo a este principio, los Estados contratantes agotarán todos los mecanismos posibles en miras a solventar las dudas o controversias que se susciten al momento de aplicar o interpretar un Convenio.

El procedimiento amistoso puede ser iniciado por cualquier contribuyente que considere que las medidas que adopten los Estados contratantes constituyen obligaciones que no han sido establecidas previamente en un Convenio. Por lo tanto, la autoridad respectiva de cada Estado planteará una solución satisfactoria (arbitraje) a través de un procedimiento amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante.

### 3.2.3 Principio de Intercambio de información

Para José Ignacio Maruenda, este principio

Establece la posibilidad de que entre dichos Estados se produzca un intercambio de información para la correcta aplicación del CDI así como para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

El intercambio de información puede ser **espontáneo** (por iniciativa de un Estado que suministra la información sin demanda previa, al otro Estado), **previa solicitud** (por petición expresa de un Estado al otro Estado) y **automático** (en base a un acuerdo previo, para las informaciones y con el calendario que se pacten de antemano). (Maruenda, s.n.)

El procedimiento amistoso, mediante el cual la Administración del propio Estado interviene en la solución de controversias, otorga seguridad al inversionista respecto de la protección de sus legítimos intereses.



### 3.3 Ventajas que tiene el Ecuador al haberse suscrito al Convenio de la CAN

Entre los beneficios que posee el Ecuador por el hecho de estar suscrito al Convenio de la CAN encontramos los siguientes:

- El Ecuador, por el hecho de haberse suscrito al Convenio en materia de doble tributación, proyecta una imagen positiva ante la inversión extranjera, ofreciendo garantías para la eliminación de la doble tributación entre los Países que forman la CAN.
- El Ecuador a su vez plantea un marco legal confiable a través de la Decisión 578, el cual es un factor determinante para la toma de decisiones por parte de los inversionistas.
- Los sistemas fiscales entre los países miembros de la CAN emplean el Convenio como una herramienta para mitigar los efectos de la evasión fiscal, puesto que facultan sistemas de intercambio de información. En nuestro caso, el Servicio de Rentas Internas tiene facultad plena para requerir información necesaria que facilite el control.
- Facilitan que la Administración de un Estado, al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.
- A su vez, el Convenio proporciona los métodos tanto de la imputación como de la exención para evitar la Doble Tributación, y dichos métodos no pueden ser modificados por los países suscriptores.
- El contribuyente adquiere un gran beneficio, pues éste puede pagar tanto el impuesto a la renta como al patrimonio en un solo país, evitando así el pago indebido en otro Estado.
- Finalmente, las relaciones comerciales entre países miembros mejoran en gran medida, pudiendo así incrementar el nivel de vida de sus habitantes.





### 3.4 Análisis de la Decisión 578 “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” de la Comunidad Andina de Naciones

#### 3.4.1 Ámbito de aplicación

**Artículo 1.- Ámbito de Aplicación:** La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión.

El artículo 1 de esta Decisión hace referencia al hecho generador sobre el cual trata el Convenio, y se constituye a través de cualquier acto o acontecimiento, que al suscitarse dentro de uno de los países miembros, da paso al surgimiento



de una obligación tributaria, que consiste en el impuesto sobre la renta y el patrimonio.

De igual manera, se genera la obligación tributaria cuando el sujeto tiene su domicilio en alguno de los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

### 3.4.2 Definiciones Generales

**Artículo 2.- Definiciones Generales:** Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:

- a) Los términos “Países Miembros” servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.
- b) La expresión “territorio de uno de los Países Miembros” significará indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.
- c) El término “persona” servirá para designar a:
  - 1. Una persona física o natural
  - 2. Una persona moral o jurídica
  - 3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.
- d) El término “empresa” significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa.
- e) Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.



Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.

f) La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

g) La expresión “actividades empresariales” se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

h) Los términos “empresa de un País Miembro” y “empresa de otro País Miembro” significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.

i) El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

j) La expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término “pensión” significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término “anualidad” significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.



l) El término “intereses” significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.

m) La expresión “autoridad competente” significa en el caso de:

Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado.

Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado.

Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

República Bolivariana de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegado.

El artículo 2 de la Decisión define los siguientes términos: países miembros, persona, territorio, empresa, fuente productora, actividades empresariales, regalía, ganancias, pensión, intereses y autoridad competente; en consecuencia, para la interpretación y aplicación de la Decisión, son estas definiciones las que deben prevalecer con el objetivo fundamental de evitar la Doble Tributación y prevenir la evasión fiscal.



Al poner en práctica la Decisión 578, los Estados Miembros tendrán que preponderar las definiciones generales que establece el Convenio sobre las definiciones del ordenamiento jurídico interno en materia tributaria.

En caso que la Decisión no hubiese definido un término, se da preferencia a la definición, en materia tributaria, que determina el Derecho Interno de cada País Miembro. Y en caso de que ni la Decisión ni el Derecho Interno proporcionen una definición para un término, se deberá acudir entonces al sentido natural y obvio de las palabras.

### 3.4.3 Jurisdicción Tributaria

**Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria:** Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

El artículo 3 de la Decisión 578 indica dos aspectos importantes, en primer lugar hace referencia al criterio de jurisdicción tributaria de los países que conforman el Régimen Andino para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal; y en segundo lugar, determina específicamente cual es el método que adopta esta Decisión para eliminar la Doble Imposición cuando de acuerdo a la legislación interna los Estados tengan la potestad de gravar las rentas establecidas en el Convenio.



Mediante esta Decisión, los Estados que conforman la Comunidad Andina de Naciones han adoptado el criterio de la fuente, considerando así que las rentas de cualquier naturaleza solo deberán ser gravadas en el País Miembro donde tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en la Decisión.

Es esencial establecer, que de acuerdo a la Decisión 578 se debe comprender por fuente productora a la actividad, derecho o bien que genera o puede generar una renta, dicha fuente productora se genera en el País Miembro en que se desarrolle la actividad, se ejecute el derecho o se encuentre ubicado el bien, y de conformidad con el Convenio dichas rentas son gravables en ese País Miembro y son exentas o exoneradas al determinar el impuesto a la renta en el otro País Miembro.

En aplicación de este artículo, se empleará el método de exención integral de rentas gravables para el cálculo de la base imponible en el País Miembro de la residencia, domicilio o nacionalidad del inversionista, cuya legislación interna le da la potestad de gravar las rentas, tomando en cuenta que las mismas ya fueron sometidas a tributación en el Estado de la fuente.

En síntesis, es preciso señalar que la Decisión recurre al criterio de la fuente, y que para evitar la doble tributación adopta el método de exención integral de las rentas obtenidas en el país de la fuente, en consecuencia quedan exentas de gravamen las rentas en el país de domicilio, residencia o nacionalidad del inversionista.

#### **3.4.4 Rentas provenientes de bienes inmuebles**

**Artículo 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles:** Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.



El artículo 4 de la Decisión 578 hace referencia al derecho que tiene el País Miembro de la fuente de gravar las rentas que se obtengan de bienes inmuebles, estableciendo que la fuente productora es el País Miembro en donde se encuentran ubicados los bienes inmuebles.

El Convenio no proporciona una definición de “bien inmueble” dentro de su texto, por lo que corresponde a la legislación interna de cada Estado miembro brindar una definición de bien inmueble.

De acuerdo a las legislaciones internas de los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones, dentro de la categoría de bienes inmuebles se puede comprender las siguientes acepciones:

- Bien corporal que tiene una característica real y puede ser percibido por los sentidos.
- Constituyen las fincas, bienes raíces que son cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, las tierras y minas; y las que se adhieren permanentemente a ellas, como los edificios y los árboles.
- Las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo, y beneficio de un inmueble, sin que puedan separarse.
- Las minas, los yacimientos de hidrocarburos, los lagos, los manantiales, y las corrientes de agua.
- El suelo, el subsuelo y el sobresuelo, el mar, los lagos, los ríos, los manantiales, las corrientes de agua y las aguas vivas o estanciales.

Las rentas provenientes de bienes inmuebles pueden producirse por el arrendamiento o la enajenación de los mismos, y estas rentas se someten a imposición en el País Miembro donde se originan. Por lo tanto, en el caso de las rentas provenientes de bienes inmuebles se toma en cuenta el lugar de ubicación de éstos, por motivo de que estos bienes inmuebles generaran renta en donde están situados.



### 3.4.5 Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales

**Artículo 5.- Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales:** Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.

El artículo 5 de la Decisión 578 nos indica que, a diferencia de los diferentes tipos de rentas que se puedan obtener de los bienes inmuebles, exclusivamente las rentas que se originen del arrendamiento, subarrendamiento, cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales, serán gravadas en el País Miembro de la fuente, entendiendo a la fuente productora como el País Miembro al que pertenezcan los recursos naturales explotados (y que puede ser el mismo en donde dichos recursos estén situados).

### 3.4.6 Beneficios de las empresas

**Artículo 6.- Beneficios de las empresas:** Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra de construcción;





- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

El artículo 6 de la Decisión 578 indica que cuando una empresa de un País Miembro efectúe cualquier tipo de actividad empresarial en otro País Miembro, el derecho a gravar dicha renta lo tendrá el País Miembro de la fuente, siendo este el país donde se llevan a cabo las operaciones empresariales.



Se entiende que una empresa efectúa una actividad empresarial en un País Miembro cuando tiene en este un “establecimiento permanente”, por medio de una oficina, una fábrica, una obra de construcción, un local de ventas, un local de compras, un almacén, o cualquier otra instalación que sirva para desarrollar las operaciones de la empresa en el otro País Miembro.

### 3.4.7 Empresas Asociadas o Relacionadas

#### **Art. 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas: 1. Cuando**

a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición.

2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha



percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario.

En consideración al artículo 7 de la Decisión 578, se incorpora lo referente a los precios de transferencia, y nos plantea dos supuestos para entender cuándo se considera que una empresa es asociada o relacionada: el primer supuesto se produce cuando personas jurídicas de un País Miembro participan directa o indirectamente en la dirección, el control, o el capital de una empresa de otro País Miembro. El segundo supuesto considera como empresas asociadas o relacionadas a las empresas de diferentes Países Miembros que se encuentran unidas por sus relaciones comerciales o financieras, y que unas mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital.

Para comprender el concepto de precio de transferencia, es necesario hacer mención al criterio de Olga Hernández Vásquez, que define de una manera concisa a lo que se debe entender como precio de transferencia cuando menciona: “Los precios de transferencia son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente.” (Hernández, 51)

Por su parte, Ramón Bonell Colmenero amplía el concepto de precio de transferencia y manifiesta:

El precio de transferencia presupone la divergencia entre el precio estipulado entre personas asociadas, conjunto vinculado, y el precio de competencia fijado por empresas independientes actuando en circunstancias similares. La gestión del precio en el conjunto vinculado es diverso al que resultaría si las entidades no fueran miembros del mismo y respetaran los precios de mercado. (Bonell, 12)



En definitiva es necesario mencionar el criterio de Alfredo Lewin Figueroa, el cual determina que el objetivo de incluir el artículo 7 denominado “Empresas Asociadas o Relacionadas”, para la actualización de la Decisión 40 (hoy Decisión 578) fue incorporar el concepto de precios de transferencia:

Con el fin de determinar los tributos a los beneficios obtenidos por la empresa vinculada o relacionada establecida en alguno de los Países Miembros, como si se tratara de una empresa distinta, separada e independiente, sin importar cualquier relación de capital, control o administración (Lewin, 9)

#### **3.4.8 Beneficios de empresas de transporte**

**Artículo 8.- Beneficios de empresas de transporte:** Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

El artículo 8 de la Decisión 578 precisa la regulación sobre las rentas que obtienen las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre (a través de lagos) y fluvial. Los beneficios empresariales provenientes de este tipo de actividades son gravados en el país miembro del domicilio de la empresa.

El problema se presenta cuando la empresa es residente de un País Miembro y la actividad empresarial se realiza en otro País Miembro. Los beneficios empresariales se regirán por el régimen determinado por la Decisión 578 y en consecuencia para evitar la Doble Tributación Internacional las autoridades competentes tienen el derecho y la obligación de consultarse mutuamente para resolver cualquier inconveniente que conlleve la aplicación del mencionado artículo.



### 3.4.9 Regalías

**Artículo 9.- Regalías:** Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

La Decisión 578 define al término “regalía” como cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles como: marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza. Este beneficio se tendrá que gravar en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho a usar el bien.

### 3.4.10 Intereses

**Artículo 10.- Intereses:** Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.

El artículo 10 de la Decisión 578, se refiere al derecho que tienen los deudores o receptores del crédito domiciliados en un País Miembro (es decir donde se imputó y registró el pago), de gravar los intereses y otros rendimientos financieros que han sido pagados a un acreedor y cuyo domicilio se encuentra en otro País Miembro.

Al respecto, Alfredo Lewin dentro de su propuesta para la modificación de la Decisión 40 menciona: “En el artículo 10 sobre regalías se propone un texto muy simple pero claro y preciso, según el cual las regalías sólo serán gravables en el País Miembro donde se usen o utilicen.”(Lewin, 10)



### 3.4.11 Dividendos y participaciones

**Artículo 11.- Dividendos y participaciones:** Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

El artículo 11 de la Decisión 578, determina que los dividendos y participaciones obtenidos por una persona o empresa ubicada en el País Miembro de la residencia, domicilio o nacionalidad, serán gravables en el País Miembro en donde se encuentra domiciliada la empresa que distribuye dichos dividendos. En efecto, el País Miembro en donde está situada la empresa o beneficiario de los dividendos o participaciones no podrá gravarlos a nombre de la sociedad inversionista, de los socios o accionistas.

### 3.4.12 Ganancias de Capital

**Artículo 12.- Ganancias de capital:** Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y



- b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

El artículo 12 de la Decisión 578 establece cuál es el tratamiento que se debe aplicar a las ganancias provenientes de la enajenación de bienes que no han sido adquiridos, producidos o comercializados dentro de las actividades habituales de un negocio. Es importante precisar que el Convenio no señala una distinción entre bienes muebles, inmuebles, tangibles o intangibles, por lo que este artículo prescribe que la jurisdicción tributaria para todo tipo de bienes es la ubicación donde se encuentran los mismos.

Con el propósito de evitar elusiones o evasiones fiscales, se debe entender como ubicación de un bien, aquél en donde físicamente estuvo más tiempo, y por ende es el lugar donde se debe tributar.

### **3.4.13 Rentas provenientes de prestación de servicios personales**

**Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales:** Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.



- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

El artículo 13 de la Decisión 578 determina el régimen referente a los servicios prestados por personas naturales, a través del cual todo tipo de remuneración (incluyendo honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares) serán gravados exclusivamente en el País Miembro donde estos servicios han sido prestados, es decir el país de la fuente.

Por regla general, los servicios considerados en el artículo 13 son aquellos prestados por empleados, profesionales, técnicos, incluidos los servicios de consultoría y servicios en general. No obstante, existen dos excepciones en donde se considera al criterio de la residencia y son:

1. La remuneración de los funcionarios oficiales debidamente acreditados se someterá a imposición exclusivamente en el País Miembro de su residencia, a pesar que los servicios se hubiesen prestado en el otro país.
2. La remuneración de las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que efectúen tráfico internacional estará sometida al impuesto a la renta únicamente en el País Miembro del domicilio del empleador, aunque los servicios se hubieren prestado en el otro País Miembro.

#### **3.4.14 Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría**

**Artículo 14: Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría:** Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de





asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Conforme al artículo 14 de la Decisión 578, los beneficios obtenidos por servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría se someten a imposición tributaria en el País Miembro donde estos se efectuaron, por ende, se presume (salvo prueba en contrario) que el servicio se efectuó en el País Miembro en donde se llevó a cabo la imputación y el registro del correspondiente pago por el servicio.

#### **3.4.15 Pensiones y Anualidades**

**Artículo 15.- Pensiones y Anualidades:** Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considerará que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectúe el pago de tales rentas.

Con respecto al artículo 15 de la Decisión 578, las pensiones y las anualidades son gravables en el País Miembro en el que se hubiese firmado el contrato que originó la renta periódica. En caso de no existir un contrato firmado, dichas rentas serán gravadas en el País Miembro en el cual se realiza el pago.

El texto de la Decisión nos proporciona definiciones para los términos “pensión” y “anualidad”. Se debe entender por pensión al pago periódico hecho en



consideración a servicios prestados o por daños percibidos. En cambio, anualidad corresponde a la suma determinada de dinero que se deberá pagar periódicamente durante un tiempo determinado a título oneroso o gratuito.

Cabe recalcar que aquellas pensiones por conceptos de jubilación y pensiones vitalicias no se encuentran gravadas en ninguno de los países de la Comunidad Andina.

#### **3.4.16 Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público**

**Artículo 16.- Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público:** Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

Conforme al artículo 16 de la Decisión 587, al efectuarse un espectáculo público en un País Miembro, obteniendo ingresos provenientes de dicho espectáculo con artistas provenientes o residentes de otro país miembro; las rentas generadas por dicha actividad se deberán gravar exclusivamente en el país donde tuvo lugar el espectáculo, por ende se utiliza el criterio de la fuente, indistintamente del tiempo de permanencia de las personas que realizan estas actividades de entretenimiento.

#### **3.4.17 Impuestos sobre el Patrimonio**

**Artículo 17.- Impuestos sobre el Patrimonio:** El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.



El artículo 17 de la Decisión 578, con el objetivo de evitar la doble tributación referente al patrimonio, manifiesta que en el caso de tributos, impuestos o contribuciones que pudiesen recaer sobre los bienes patrimoniales de una persona natural o jurídica domiciliada en uno de los Países Miembros, dicho patrimonio deberá gravarse de manera exclusiva en el País Miembro en que los bienes patrimoniales se encuentren ubicados.

#### **3.4.18 Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros**

**Artículo 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros:** Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

El artículo 18 de la Decisión 578 pretende evitar que alguno de los Países Miembros ejerza tratos discriminatorios y perjudiciales a los contribuyentes domiciliados en otro de los Países Miembros, referente a los impuestos que dichos contribuyentes deban pagar sobre la renta y el patrimonio.

En definitiva, el texto del artículo 18 pretende que ninguna persona natural o jurídica domiciliada en alguno de los Países Miembros tenga que pagar montos adicionales diferentes a los del país de su domicilio o residencia. Se busca entonces, aplicar un trato justo en favor de las personas naturales o jurídicas domiciliadas en uno de los Países Miembros.



### 3.4.19 Consultas e información

**Artículo 19.- Consultas e información:** Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro País Miembro;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.



El artículo 19 de la Decisión 578 refuerza el principio de intercambio de información que fue analizado anteriormente, sin embargo pone ciertos límites con el objetivo de evitar que las prácticas administrativas sean contrarias al ordenamiento jurídico interno de cada Estado

Además hace mención a la facultad que poseen las autoridades competentes de los Países Miembros para intercambiar información y realizar consultas mutuamente, en miras a solventar por mutuo acuerdo los problemas que puedan originarse al momento de aplicar la Decisión y consecuentemente evitar la evasión fiscal y el fraude.

Asimismo, las autoridades competentes están facultadas para comunicarse entre sí, practicar auditorias de manera simultánea y utilizar información de los contribuyentes para realizar operaciones de control. Sin embargo, esta información debe ser tratada con la debida discreción, con el objetivo que dicha información no pueda ser usada por agentes externos o personas diferentes encargadas de la administración tributaria.

La parte final del artículo nos presenta las excepciones sobre el uso de información, de manera que se prohíbe interpretar el texto de la Decisión con el objetivo de obligar a los Países Miembros a:

- a) Adopción de medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa.
- b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o ejercicio de su práctica administrativa normal.
- c) Suministrar información que revela secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.



### 3.4.20 Interpretación y Aplicación

**Artículo 20.- Interpretación y Aplicación:** La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

De acuerdo al artículo 20 de la Decisión 578, se determina que toda interpretación que se realice sobre la Decisión debe estar acorde con el objetivo de la misma, es decir, evitar el fenómeno de la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

Con respecto a las reglas de interpretación, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados manifiesta en su artículo 31 lo siguiente: “Un tratado deberá interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del trato en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin” (Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados)

César García Novoa, sobre la definición del principio general de “buena fe”, asevera que

Dicha expresión supone otorgar preferencia a la interpretación que mejor se adecue al cumplimiento de las obligaciones objeto del tratado, y que se trata de interpretar la obligación de cumplir el contenido de los tratados de acuerdo con una exigencia de “equilibrio” de intereses entre los



Estados firmantes, lo que excluiría, que una parte obtuviere ventajas por las expresiones ambiguas del texto o un error que se hubiese manifestado en el momento de la redacción del mismo (García, 15).

#### **3.4.21 Asistencia en los procesos de recaudación**

**Artículo 21.- Asistencia en los procesos de recaudación:** Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante.

El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que:

- a) Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País.
- b) Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor.

Este artículo será interpretado de conformidad con la legislación interna de los Países Miembros.



Del texto del artículo 21 de la Decisión 578 se puede colegir que las administraciones tributarias pueden asistirse mutuamente en la recaudación de tributos, de tal manera que un País Miembro puede perseguir a un contribuyente en otro País Miembro con la intervención de la autoridad competente.

Esta asistencia en la recaudación requiere de dos supuestos de acuerdo al texto de la Decisión:

1. Los impuestos adeudados por el contribuyente deben ser determinados por actos firmes o ejecutoriados, conforme la legislación interna del País Miembro que solicita la asistencia.
2. En caso que los bienes del deudor tributario ubicados en el País Miembro solicitante de la asistencia no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

En relación a los costos incurridos en la recaudación, los ordinarios correrán por parte del País Miembro colaborador. En cambio, los costos extraordinarios deben ser asumidos por el País Miembro solicitante y deberán ser cancelados aunque la recaudación no haya sido efectiva.

#### 3.4.22 Vigencia

**Artículo 22.- Vigencia:** La presente Decisión entrará en vigencia respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.





En efecto, la Decisión 578 la cual ha sido adoptada por Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia y Venezuela, con respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, entra en rigor el 4 de mayo del 2004 y rige a partir del primer día del ejercicio fiscal del siguiente año para su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena el 5 de mayo del 2004, esto es, vigente desde el 1 de enero de 2005. Se debe recordar que para Venezuela dejó de ser aplicable esta decisión en el 2006.

### **3.5 Convenios suscritos por el Ecuador en los que se aplica el método de crédito tributario o imputación para evitar los problemas de la Doble Imposición Internacional**

Vale la pena determinar cuáles son los Convenios suscritos por el Ecuador, como medida bilateral, y que adoptan el método de crédito tributario como herramienta para evitar la Doble Imposición y estos son:

- El método implementado en el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre el Ecuador y la República Federal de Alemania, contiene un sistema mixto, ya que ciertas rentas se amparan bajo el método de exención y otras bajo el método de crédito tributario integro.
- El Art. 23 contemplado en el Convenio suscrito con la República de Chile, da a entender dentro de una interpretación literal, que se utilizará el método de crédito tributario pleno cuando un residente en el Ecuador obtenga ingresos en Chile.
- La República del Ecuador utiliza el método de crédito tributario dentro de su modalidad ordinaria con los siguientes Estados: Italia, Francia, España, Rumania, Canadá, México, Brasil, Uruguay.
- Los Convenios suscritos por el Ecuador con Suiza, Bélgica, Corea y China se consideran tener un sistema mixto, ya que implementan dos métodos



distintos, y uno de ellos es el método de crédito tributario ordinario al tratarse de ingresos provenientes de cánones, dividendos e intereses.

### **3.6 Convenios suscritos por el Ecuador en los que se aplica el método de la exención para evitar los problemas de la Doble Imposición Internacional**

Entre los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador, que adoptan el método de exención como herramienta para evitar la Doble Imposición jurídica tenemos:

- La decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, la cual ha sido objeto de estudio en este trabajo de investigación.
- Sobre el Convenio suscrito entre la República Federal de Alemania y la República del Ecuador, cabe recalcar que dicho convenio tiene un sistema mixto, pero en su Art. 23 contiene como método para evitar la Doble Imposición el método de exención. Podemos decir que en dicho artículo hay ciertas variaciones. Dentro de un primer plano se utiliza el método de exención integro para ciertas rentas. Tales como las rentas obtenidas provenientes de bienes inmuebles, los beneficios empresariales, dividendos al amparo del Art. 10 del Convenio, y por último las remuneraciones bajo las reglas del Art. 15, 18 numeral 1 y 2.
- El Convenio suscrito por la República del Ecuador y el Brasil en su numeral segundo utiliza el método de exención de los dividendos pagados a una sociedad residente de un Estado contratante que es propietaria del 10% del capital social de una sociedad domiciliada en el otro Estado. El artículo no determina la modalidad a aplicar. Al parecer, el artículo se refiere a la modalidad integral de dicho método.
- De conformidad con el Art. 23 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por la República del Ecuador con el Confederado de Suiza, el Reino de Bélgica, la República de Corea y la República Popular



de China, de manera general se aplica el método de exención con progresividad, pero existen ciertas peculiaridades ya que otras rentas se deberán gravar con la aplicación del método de crédito tributario.

- El Convenio suscrito con Uruguay utiliza el método de crédito tributario ordinario, como fue expuesto anteriormente, pero incluye al método de exención con progresividad para ciertas rentas específicas.



## Conclusiones

A partir de lo expuesto en la presente monografía, me permito desarrollar las siguientes conclusiones:

- El avance de la economía mundial y la globalización posibilitan el hecho de que, tanto personas naturales como jurídicas puedan informarse acerca de los beneficios y garantías que los amparan, a través del conjunto de medidas que el Ecuador ha adoptado para eliminar la Doble Imposición Internacional. En consecuencia, el Estado garantiza que los derechos de las personas domiciliadas en el Ecuador y de residentes en otros Estados no sean vulnerados.
- El crecimiento de las relaciones económicas entre los países, y los problemas que surgen a raíz de la expansión de los mercados a nivel internacional, han demostrado tener una influencia directa sobre la manera en que las legislaciones tanto internas como internacionales buscan solucionar diversos conflictos jurídicos que afectan las rentas y los intereses económicos de los contribuyentes.
- El Derecho Internacional Tributario se constituye como el principal aliado en la solución de conflictos tributarios como es la Doble Imposición, así como la cooperación internacional para fines fiscales y la lucha contra la evasión tributaria.
- La Doble Tributación Internacional es un fenómeno que ocurre al momento en que dos o más Estados exigen el pago de un mismo tributo, en virtud de que el contribuyente ha generado rentas en dos o más Estados diferentes.
- Este fenómeno perjudica de manera directa a personas naturales y jurídicas que efectúan operaciones de comercio con diferentes Estados,



y esto da como resultado poner en riesgo la recaudación de impuestos y las inversiones nacionales.

- Dependiendo de la normativa tributaria de cada Estado, ha existido una inclinación hacia diversos criterios de sujeción para someter a imposición las rentas de los contribuyentes. Entre los criterios principales tenemos los siguientes: criterio de residencia, criterio de la fuente, criterio de nacionalidad y criterio de renta mundial.
- Para solucionar el fenómeno de la Doble Imposición Internacional, existen dos clases de medidas adoptadas por los distintos Estados. En primer lugar tenemos a las medidas unilaterales, donde los Estados incorporan dentro de su normativa interna leyes para solventar el problema. En segundo lugar tenemos las medidas bilaterales y multilaterales, las cuales tienen una mayor eficacia e importancia, y se establecen a través de Convenios Internacionales.
- De igual forma, existen algunos métodos o mecanismos propuestos por la doctrina para eliminar el fenómeno de la Doble Imposición Internacional. Entre los métodos más preponderantes encontramos al método de exención y al método de imputación, cada uno con sus respectivas modalidades.
- En el caso de Ecuador, la medida unilateral adoptada por nuestra legislación la encontramos en el Artículo 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y dentro del mencionado artículo está plasmado el método de exención integral.
- La negociación y firma de Convenios sobre Doble Tributación Internacional son evidencia de los avances que se han implementado en el país para contribuir con la transparencia fiscal internacional. Esto ha



significado un gran paso en virtud del crecimiento y el carácter dinámico de nuestra economía.

- La suscripción de tratados internacionales motiva en gran medida la inversión extranjera, ya que permite al inversionista desenvolverse dentro de un marco legal seguro y confiable, y esto beneficia los intereses de nuestro país.
- Dentro de los Convenios Internacionales, la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones constituye el principal instrumento con que cuentan las personas naturales y jurídicas de nuestro país que realizan operaciones comerciales con los países que integran la CAN.
- El texto de la Decisión 578 contiene un conjunto de beneficios en materia tributaria que buscan, entre otros objetivos, el incentivo a la inversión extranjera, el establecimiento de un marco legal confiable y la eliminación de la evasión fiscal internacional.
- El método consagrado dentro de la Decisión 578 es el método de exención, según el cual las rentas deben ser tributadas en el país donde se originaron, y por lo tanto deben excluirse y ser exentas al momento de calcular el impuesto a la renta en el país donde reside el contribuyente.
- En general, existe una mayor cantidad de similitudes que diferencias dentro de la legislación interna de los Estados que conforman la Comunidad Andina de Naciones, respecto de tributos sobre: bienes inmuebles, explotación de recursos naturales, beneficios empresariales, regalías, intereses, dividendos, ganancias de capital, prestación de servicios personales, pensiones, anualidades y actividades de entretenimiento público. Los únicos factores que difieren entre los Estados están relacionados a particularidades como el monto de las tarifas



aplicables. En esencia, se puede asegurar que los sistemas tributarios tienen un tratamiento unificado.



## Bibliografía

Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi, Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

Asamblea Nacional Legislativa. *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Art. 7. Quito. Registro Oficial Suplemento No. 209 Publicado el 8 de junio de 2010.

Atchabahian, Adolfo. *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003

Bonell Colmenero, Ramón. "La Documentación en los Precios de Transferencia". *Revista de Estudios Jurídicos, Económicos y Sociales* (Madrid, España), 2005: 3-4

Borderas, Ester y Moles, Pere. *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona, El Fisco, 2008.

Calderón Carrero, José Manuel. *La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación*. Madrid, Editorial Estudios Financieros, 2005.

Comunidad Andina de Naciones. *Decisión 578: Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*. Acuerdo de Cartagena, 2004

Comunidad Andina de Naciones. *Reseña Histórica*. Internet. <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=195&tipo=QU&title>. Acceso: 24 de Noviembre, 2016

Congreso Nacional de la República del Ecuador. *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Artículo 8, Quito, 2004.

Corona, Juan Fernando. *La corrección de la Doble Imposición Internacional*. Madrid, 2002.





Checa González, Clemente. *Derecho financiero y tributario: Medidas y métodos para evitar la Doble Imposición Internacional*. Internet. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=816263>. Acceso: 13 de Noviembre del 2016

Díaz de Bernal, Marlene. *La Doble Tributación*. Internet. [http://www.impuestospanama.com/doctrinas/Monografia\\_La\\_Doble\\_Tributacion.doc](http://www.impuestospanama.com/doctrinas/Monografia_La_Doble_Tributacion.doc). Acceso: 13 de Noviembre, 2016.

Ferrer Grau Vicente y García López Rosa, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Bibliolibrary, 2013.

García, C. *Interpretación de los convenios de Doble Imposición Internacional*. Bogotá, Legis Editores S.A, 2005.

Guerreño, Rodney Maciel. Tratados Internacionales para evitar la Doble Imposición Internacional. En Revista Jurídica Online, Universidad Católica de Guayaquil. Citado por Díaz de Bernal, Marlene. *La Doble Tributación*. Internet. [http://www.impuestospanama.com/doctrinas/Monografia\\_La\\_Doble\\_Tributacion.doc](http://www.impuestospanama.com/doctrinas/Monografia_La_Doble_Tributacion.doc). Acceso: 13 de Noviembre, 2016.

Hernández Vázquez, Olga. *Precios de Transferencia*. Internet. [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formacion/2012\\_15\\_8.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf). Acceso: 10 de Noviembre del 2016

Herrán Ocampo, Catalina. *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. Bogotá, 2000.

Ibáñez, Emilio y García Ariznavarreta, J.L. *Sistema Fiscal Español*. Editorial Ariel S.A., Barcelona, décima primera edición, 1996-1997.

Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*. Madrid, 1978.



Lewin, A. Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los Países Andinos. Internet.  
<http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DTrabajo/SGdt77.pdf>.  
Acceso: 13 de Noviembre del 2016.

López Espadafor, Carlos M. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. Madrid, Editorial McGraw - Hill, 1995.

Maruenda, José Ignacio. *Principios de aplicación de los CDI*. Internet.  
<http://www.abogalista.com/recursos/temas/principios-de-aplicacin-de-los-cdi-convenio-doble-imposicin.html>. Acceso: 13 de Noviembre del 2016

Medina Pabón, Juan Enrique. *Derecho Civil: Aproximación al Derecho, Derecho de Personas*. 2ª. Ed. Bogotá, Editorial Universidad del Rosario, 2010.

Montaño Galarza, Cesar. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito, Editorial Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2006

Montaño, César. *El Ecuador y los Problemas de la Doble Imposición Internacional*. Quito, Editorial Universidad Andina Simón Bolívar, 1998.

Organización de Estados Americanos. *Convención Interamericana sobre Derechos Humanos*. Artículo 20. San José, Costa Rica. Registro Oficial No. 801 de 6 de agosto de 1984.

Organización de las Naciones Unidas. *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados*. Viena, Austria, 1969.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Artículo 4. Internet.  
[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-larenta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es#page2](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-larenta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#page2).  
Acceso: 10 de Noviembre del 2016.



Plazas Vega, Mauricio. *Métodos para evitar la doble tributación internacional*. Bogotá. Legis, 2006.

Rasmussen, Mogens. *International Double Taxation*. Holanda, Kluwer Law International, 2011.

Rinsche Nuñez Teodoro y Hernán Vicente Molina, *De la doble tributación internacional*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica Chile, 1970.

Rohatgi, Roy. *Principios Básicos de Tributación Internacional*. Bogotá: Legis Editores S.A., 2008.

Romero Flor, Luis María. *El problema de la Doble Imposición: métodos para su eliminación*. Revista da facultade de Direito de Caruaru. Caruaru, 2008

Rosenberg. J.M. *Diccionario de administración y finanzas*. Barcelona, Océano, 1999.

Ross Bravo, Jaime. *Esquema sobre la Potestad Tributaria y la doble Tributación Internacional*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Sin fecha.

Ruiz de Castilla, Francisco. *Sistema Tributario y Equidad*. Lambayeque, Perú, Editorial Colegio de Abogados de Lambayeque, 2002. Citado por Jorge Antonio Lay Lozano. *El Aspecto Constitucional del Tributo*.

Torres Silva, Yosvani Ariel. *Retos y perspectivas jurídicas para eliminar la Doble Imposición tributaria en el ordenamiento jurídico cubano*. Internet. <http://www.monografias.com/trabajos89/doble-imposiciontributaria/doble-imposiciontributaria.shtml>. Acceso: 14 de Noviembre, 2016

Troya Jaramillo, José Vicente. *Derecho internacional tributario*. Corporación Editora Nacional, Quito, 1990.

Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. 8ª. Ed. Buenos Aires, Ediciones JJCPM, 2001.



Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, tercera edición. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1984.